/* */ /* */ /* */
Creato: 04 Marzo 2013
Modificato: 08 Marzo 2013

Risoluzione
Ministero dell'Economia e delle Finanze
Oggetto Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Immobili concessi in comodato

Sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicabilità dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) indicata in oggetto, nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività di cui al comma 1, lett. i), dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. E' stato, altresì, chiesto se l'esenzione in questione possa ritenersi applicabile anche nell'ipostesi più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7.

Al riguardo, bisogna, preliminarmente, ricordare che la disciplina dell'IMU, delineata dall' art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché dagli artt. 8 e 9 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, richiama, per quanto riguarda il regime delle esenzioni, l'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, fra le quali si riscontra quella di cui alla lett. ì), che riguarda la fattispecie in esame.

Detta norma, nella sua attuale formulazione - introdotta per effetto dell'art. 9-bis del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 - prevede l'esenzione per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

Si deve ricordare che le disposizioni dell'art. 91-6/5 del D. L. n. 1 del 2012, nel momento in cui intervengono sull'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, precisano l'ambito applicativo della disposizione di esonero, nel senso delineato dalla giurisprudenza di legittimità1

che ha costantemente limitato la portata dell'esenzione alla presenza di modalità non commerciali attraverso le quali viene svolta nell'immobile, da parte dell'ente non commerciale, la particolare attività oggetto della nonna di esenzione, il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, contemplato al comma 3 dello stesso art. 91-6/5 è diretto a regolare i casi di utilizzazione mista dell'immobile oggetto dell'esenzione per il quale non è possibile procedere all'accatastamento separato.
Per quanto riguarda l'esatta portata dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, si deve sottolineare che le tematiche che emergono dai quesiti formulati a tale proposito, sono suscettibili di essere trattate e risolte alla luce delle pronunce della Corte Costituzionale n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007 che hanno fornito una lettura dell'art. 7, comma 1, lett. i), sistematica e coerente con l'ordinamento tributario nonché con il principio di capacità contributiva.

Bisogna premettere che in dette ordinanze la Corte Costituzionale si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. c), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 il quale prevede che, ai fini 1CI, i comuni possano "stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma I, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobìli utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore". Si deve, comunque, precisare che quest'ultima disposizione non risulta applicabile all'IMU, in quanto detta nonna non è espressamente richiamata dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011, che conferma, ai fini dello stesso tributo, la sola potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Tuttavia, tali pronunce sono, comunque, strettamente funzionali alla corretta interpretazione dell'art. 7, comma 1, lett i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 che, si ribadisce, si applica anche all'IMU.

In particolare, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la corretta interpretazione dell'art. 59 del D. Lgs. n 446 del 1997, non è in linea con le argomentazioni sostenute dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 30 maggio 2005, n. 11427 con cui quest'ultima ha rimesso alla Corte Costituzionale il giudizio di legittimità relativo ai predetto art. 59, laddove la stessa Corte di Cassazione ha sostenuto che rimpianto normativo dell'esenzione in questione nel prevedere un regime di generale imponibilità e nello individuare, in deroga, una serie di casi eccettuali, consentiva per questi ultimi, di individuarne la ratio nel fatto che l'immobile venisse utilizzato da una categoria di soggetti, aventi specifico titolo sul bene, per lo svolgimento di particolari attività di notevole rilevanza sociale, e, come tali, ritenute meritevoli di trattamento incentivante.

Ne derivava che il diritto a godere dell'esenzione era riconosciuto solo ai soggetti indicati dall'art. 87, comma 1, lett, c), del Tuir, quindi con espressa esclusione delle società, e sempre che gli stessi utilizzassero direttamente l'immobile per lo svolgimento delle attività indicate nell 'art. 7, comma 1, lett, i), del D.Lgs. n. 504/1992 ... La sopravvenuta disposizione dell'art. 59, infatti, impone una irragionevole rilettura dell'art. 7, comma 1, lett, i), che impinge nei principi di eguaglianza e di capacità contributiva desumibili dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto esonera taluni soggetti dal concorso alla spesa pubblica, prescindendo dalla manifestazione di ricchezza e di capacità economica espressa dal bene posseduto ed avendo riguardo a requisiti soggettivi ed oggettivi posseduti da terzi, ecl in quanto vulnera la riserva di legge, desumibile dall'art. 23, assegnando agli enti locali il potere di stabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione ".

Si deve evidenziare che, nella stessa ordinanza n. 11427 del 2005, la Corte di Cassazione ha fondato le sue argomentazioni sulla considerazione che si trattava di un immobile dato in locazione e per il quale, quindi, era ritraibile un reddito, situazione di fatto sintomatica di capacità contributiva che non è stata ritenuta idonea a giustificare l'attribuzione del benefìcio.

Nella stessa ordinanza si legge, infatti, che "l'esonero dal generale regime impositivo si rivela manifestamente irragionevole, in quanto viene accordato senza che la situazione di fatto oggetto di tassazione realizzi la diversità di capacità contributiva idonea a giustificare l'attribuzione del benefìcio, essendo evidente che la percezione del canone da parte del proprietario, ancora quando alla relativa corresponsione provveda uno dei soggetti indicati nell'art. 87 citato, che nell'immobile condotto in locazione eserciti una delle attività contemplate dall'art. 7, costituisce una inequivoca manifestazione di ricchezza e di capacità economica che giustifica, in base ai richiamati principi costituzionali, un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica "

La Corte Costituzionale, avallando l'assunto di partenza, secondo il quale l'immobile per godere dell'esenzione deve essere utilizzato direttamente dal proprietario, ha chiarito che "la questione risulta proposta sulla base del duplice erroneo presupposto che l'art. 59, comma 1, lettera e), del d.lgs. n. 446 del 1997 introdurrebbe una norma di interpretazione autentica ed imporrebbe, per il passato, una interpretazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del d. lgs. n. 504 del 1992 diversa da quella affermata dalle pronunce della Corte di cassazione richiamate dal rimettente ... che tuttavia, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice a quo, detta disposizione -che non si autoqualifica come norma di interpretazione autentica - non è finalizzata né a risolvere un obiettivo dubbio ermeneutico né ad introdurre retroattivamente una nuova disciplina dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992; che il citato art. 59, comma 1, lettera c), ha il solo scopo di attribuire ai Comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992, la facoltà di escludere gli enti non commerciali che possiedono terreni agrìcoli e aree fabbricabili dal novero dei soggetti esenti - e,

perciò, di applicare l'ICI anche nei loro confronti -, ferma restando l'esenzione per i fabbricati posseduti dai medesimi enti non commerciali e da essi direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7".

Sia la Corte Costituzionale sia la Corte di Cassazione sono, dunque, concordi nell'affermare che l'esenzione in questione si applica solo se l'immobile è posseduto e utilizzato direttamente dallo stesso soggetto individuato dalla legge.

Pertanto, se un ente non commerciale di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TU1R concede un immobile in comodato a un altro ente non commerciale che lo utilizza direttamente per i fini di cui alla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, si deve, innanzitutto, affermare che è evidente che questo ultimo ente è escluso dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto non è soggetto passivo ai fini IMU, non vantando sull'immobile alcun diritto reale ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011.
Al fine di esprimersi riguardo alla spettanza dell'esenzione dal tributo in capo al soggetto passivo IMU, vale a dire l'ente non commerciale concedente, occorre dare rilevanza alle argomentazioni sopra riportate della Corte di Cassazione nella richiamata ordinanza n. 11427 del 2005, nella parte in cui esclude la possibilità di fruire del beneficio in caso di locazione.

Tali argomentazioni rappresentano il punto di partenza per arrivare al corretto inquadramento del caso prospettato nei quesiti, dal momento che l'ente che ha concesso gratuitamente l'immobile, non ritrae comunque alcun reddito da tale concessione gratuita e, nel caso in cui avesse utilizzato direttamente l'immobile per lo svolgimento di una delle attività meritevoli, avrebbe beneficiato dell'esenzione. Questa considerazione appare coerente con i principi ricavabili dalle citate pronunce sia della Corte Costituzionale sia della Corte di Cassazione proprio perché la concessione in comodato, che è un contratto essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente, una manifestazione di ricchezza e di capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica e, quindi, l1 imposizione ai fini IMU.

Alla luce delle suesposte valutazioni, si può concludere che, nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al comma 1, lett. i), dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto.

Ovviamente rientra in tale ipotesi anche quella più particolare in cui l'immobile è concesso in

comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Si deve, infine, precisare che l'utilizzatore deve fornire all'ente non commerciale che gli ha concesso l'immobile in comodato tutti gli elementi necessari per consentirgli l'esatto adempimento degli obblighi tributari sia di carattere formale sia sostanziale.